

Tribunal administratif de Dijon 7 Novembre 2024 n° 2300708

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 17 mars et 1er septembre 2023, M. B C et Mme E C, représentés par la société d'exercice libéral par actions simplifiée Deloitte Société d'Avocats, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de contribution sur les hauts revenus, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2016 et des pénalités correspondantes ;

2°) à titre subsidiaire, de surseoir à statuer et de transmettre au Conseil d'Etat, sur le fondement de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les questions de droit suivantes :

- Eu égard à l'intention poursuivie par le législateur lorsqu'il a adopté les dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts, issues de l'article 88 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2014, est-il possible d'envisager qu'un cédant entrerait de manière artificielle dans les prévisions de ces dispositions lorsqu'un rachat-annulation de ses titres aurait pour effet de réduire le capital de la société concernée ' Dans l'affirmative, quels sont les critères permettant de caractériser une telle artificialité '

- Lorsqu'il n'est pas empreint d'artificialité, un rachat-annulation de titres qui a pour effet de réduire le capital d'une société peut-il être regardé comme contraire à l'intention du législateur lorsqu'il a adopté les dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts '

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- le rachat de parts sociales en litige n'est pas contraire à l'intention du législateur, dès lors que ce dernier a au contraire entendu, par les dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts, dans leur rédaction résultant de l'article 88 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2014, faisant suite à la décision Machillot du 20 juin 2014 du Conseil constitutionnel, uniformiser le régime fiscal du rachat de titres par la société émettrice, dans le respect du principe d'égalité ; un associé participant à une telle opération de rachat de titres est toujours dans la même situation, nonobstant la finalité du rachat ; les travaux parlementaires n'apportent aucun élément de nature à étayer la thèse de l'administration fiscale quant à l'intention du législateur ; contrairement à ce que soutient l'administration, la majorité de la doctrine écarte la possibilité de qualifier d'abusif un rachat de titres, en se fondant sur l'objectif recherché par le législateur ; les travaux parlementaires de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 ayant instauré les dispositions de l'article L. 223-34 du code de commerce ne permettent pas davantage d'identifier la volonté du législateur de limiter le recours aux opérations de rachat d'actions à des opérations spécifiques limitativement énumérées ;

- le rachat de parts sociales en litige n'a pas été guidé par la recherche d'un but exclusivement fiscal : la surcapitalisation place l'actionnaire dans une situation de risque non justifiée ; le montant des réserves de la société était très supérieur à ses besoins ; la réduction de capital avait pour but de diminuer sa valeur et de préparer la transmission de la société, à moyen ou long terme ; M. C était âgé de 56 ans à la date de l'opération en litige, il a désormais plus de 63 ans et l'implication croissante de son fils A, qui exerce en tant que salarié à temps plein depuis le 1er février 2020 et a été nommé co-gérant par l'assemblée générale du 30 mai 2023, est un indice du sérieux du projet de transmission ; contrairement à ce que soutient l'administration, l'opération a bien eu les effets d'une réduction de capital, à savoir la limitation du risque pour les associés et la diminution du montant du capital ; cette opération présente un caractère unique, dès lors que toutes les autres appréhensions de bénéfices ont été effectuées par distribution de dividendes ; le but exclusivement fiscal d'une opération n'est pas corrélé au montant appréhendé ; la participation de Mme C a été multipliée par quatre, de sorte que la répartition du capital a été significativement modifiée ; l'administration ignore la possibilité offerte au contribuable de choisir la voie la moins onéreuse ;

- à titre subsidiaire, il est demandé au tribunal de soumettre au Conseil d'État la question de droit posée par le présent litige, dès lors qu'il s'agit d'une question de droit nouvelle, non tranchée en jurisprudence, sérieuse et se posant dans plusieurs litiges, dont certains ont été débattus devant le comité de l'abus de droit fiscal.

Par deux mémoires en défense enregistrés les 30 mai et 29 septembre 2023, la directrice régionale des finances publiques de Bourgogne-Franche-Comté et du département de la Côte-d'Or conclut au rejet de la requête.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés ;
- à titre subsidiaire, elle s'en remet à la décision du tribunal, s'agissant de la demande d'avis.

Les parties ont été informées par une lettre du 30 mai 2023 que l'affaire était susceptible, à compter du 4 septembre 2023, de faire l'objet d'une clôture d'instruction à effet immédiat en application des dispositions de l'article R. 611-11-1 du code de justice administrative.

M. et Mme C ont produit, le 27 octobre 2023, un nouveau mémoire qui, dépourvu d'éléments nouveaux utiles à la solution du litige, n'a pas été communiqué.

La clôture de l'instruction a été fixée au 31 octobre 2023 par ordonnance du même jour.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de commerce ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Irénée Hugez,
- les conclusions de M. Thierry Bataillard, rapporteur public,
- et les observations de Me Rudeaux représentant M et Mme C.

Considérant ce qui suit :

1. M. B C détenait, au 1er janvier 2016, 499 des 500 parts sociales représentant le capital social, d'un montant de 8 000 euros, de la société à responsabilité limitée (SARL) Leisure Technologies, qui exerce à La Roche-Vineuse, en Saône-et-Loire, une activité de vente d'équipements de sports et de loisirs et de prestations de services associées, en particulier la création sur mesure de minigolfs et de " laser game " et la fourniture des matériels nécessaires à leur exploitation. Par délibérations des 26 avril et 22 juin 2016, l'assemblée générale des associés, composée des seuls époux C, a décidé de procéder à une réduction du capital social d'un montant de 6 000 euros par rachat de 375 des 499 parts de M. C, pour un montant total de 800 000 euros. Le gain retiré de cette opération pour M. C, d'un montant de 794 275 euros, a fait l'objet d'un abattement pour durée de détention de 85 %, et a été déclaré comme une plus-value pour un montant net de 119 141 euros par les époux C, taxable sur le fondement du 6° de l'article 112 du code général des impôts. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale, par une proposition de rectification du 17 octobre 2019, considérant que la réduction de capital de la SARL n'avait été dictée par aucune nécessité pour la société et qu'elle n'avait eu aucune incidence sur son fonctionnement et sur ses résultats, a requalifié, sur le terrain de l'abus de droit fiscal, la somme dont a bénéficié M. C comme une distribution de revenus, imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement de l'article 158 du code général des impôts, et a assorti les rectifications proposées de la majoration de 80 %, prévue par le b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit. Malgré les observations du contribuable et l'avis émis le 18 novembre 2021 par le comité de l'abus de droit fiscal, lequel s'est prononcé en faveur de l'abandon des rehaussements, les rectifications proposées ont été maintenues et les impositions en résultant, en matière d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de contribution sur les hauts revenus, ont été mises en recouvrement le 30 avril 2022, pour un montant total en droits et pénalités de 572 402 euros au titre de l'année 2016. Par une décision explicite, en date du 23 janvier 2023, l'administration fiscale a rejeté la réclamation contentieuse préalable du 11 juillet 2022 des époux C. Ceux-ci demandent au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de contribution sur les hauts revenus, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2016 et des pénalités correspondantes.

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : " Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui

d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. / Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public ".

3. Aux termes des deux premiers alinéas de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales : " Lorsque () le comité prévu à l'article L. 64 est saisi d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par () le comité. / Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis () du comité. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge. ".

4. Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use des pouvoirs qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou bien, à défaut, recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles. L'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales. Dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y estime fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

5. Ainsi qu'il a été dit, le comité de l'abus de droit fiscal, saisi à la demande des requérants, a rendu le 30 novembre 2021 un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal, auquel le service ne s'est pas conformé. Eu égard aux dispositions des deux premiers alinéas de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales, applicables au litige, la charge de la preuve de l'existence d'un abus de droit incombe donc en l'espèce à l'administration.

6. D'une part, aux termes de l'article 112 du code général des impôts : " Ne sont pas considérés comme revenus distribués : / () 6° Les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs parts ou actions. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable. () ". Aux termes du premier alinéa du 1 du I de l'article 150-0 A du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu. ". Aux termes de l'article

150-0 D de ce code, dans sa rédaction applicable au litige : " 1. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. / Les gains nets résultant de la cession à titre onéreux ou retirés du rachat d'actions, de parts de sociétés, de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, ou de titres représentatifs de ces mêmes actions, parts ou droits, mentionnés à l'article 150-0 A, ainsi que les distributions mentionnées aux 7,7 bis et aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article, à l'article 150-0 F et au 1 du II de l'article 163 quinquies C sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article. / () 1 quater. A.-Par dérogation au 1 ter, lorsque les conditions prévues au B sont remplies, les gains nets sont réduits d'un abattement égal à : / () 3° 85 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession. () "

7. D'autre part, aux termes de l'article L. 225-207 du code de commerce : " L'assemblée générale qui a décidé une réduction de capital non motivée par des pertes peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, à acheter un nombre déterminé d'actions pour les annuler. "

8. Il résulte de l'instruction que, par une résolution du 26 avril 2016, l'assemblée générale extraordinaire des associés de la SARL Leisure Technologies a décidé de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes d'un montant de 6 000 euros, par voie de rachat de 375 parts sociales appartenant à M. B C. Par une nouvelle résolution du 22 juin 2016, cette même assemblée a constaté le rachat des parts sociales de l'intéressé, le caractère définitif de la décision de réduction de capital et l'annulation corrélative des parts sociales rachetées. Elle a, en outre, décidé que la différence entre le montant remboursé à M. C et le montant de la réduction du capital, soit 794 000 euros, serait imputée sur le compte " autres réserves ". A l'issue de cette opération, M. C disposait de 124 des 125 parts sociales représentatives du capital de la société et Mme C, son épouse, du surplus. Le gain retiré par M. C de cette opération a été imposé à l'impôt sur le revenu sur le fondement des dispositions précitées du 6° de l'article 112 du code général des impôts, prévoyant l'imposition de ce gain dans la catégorie des plus-values de cessions de valeurs mobilières, dans les conditions prévues aux articles 150-0 A et 150-0 D du même code, permettant un abattement de la base imposable de 85 % pour durée de détention.

9. L'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal, prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, considérant que l'opération de rachat de ses propres titres par la SARL Leisure Technologies, suivie d'une réduction de capital non motivée par des pertes, ne présentait aucune justification économique, que les requérants avaient recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions précitées du 6° de l'article 112 du code général des impôts, à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs et qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider la taxation du gain réalisé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Après avoir écarté la qualification de plus-value et remis en cause l'application des dispositions précitées des articles 112, 150-0 A et 150-0 D du code général des impôts, l'administration a taxé le gain obtenu à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre de l'année 2016, en application du 1 de l'article 109 du même code. Le service a, en outre, assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

10. L'administration fiscale soutient que l'opération de rachat des titres décrite ci-dessus présente un caractère artificiel, sans intérêt économique pour la société, et n'a poursuivi d'autre but que le bénéfice d'un régime fiscal plus favorable, en contrariété avec les intentions du législateur d'appliquer le régime des plus-values aux seules opérations qui en ont, pour le cédant, toutes les caractéristiques. Elle fait valoir que l'opération n'est motivée ni par le retrait d'un associé, ni par l'amélioration de la structure de financement, ni par une surcapitalisation, ni par la réduction des risques de la société vis-à-vis de ses créanciers, ni par la fidélisation des associés, ni enfin par le but de diminuer la valeur de la société pour permettre l'entrée de nouveaux associés ou la vente de la société à des tiers. Le service soutient également que l'opération s'apparente à une distribution de dividendes, d'autant qu'aucune distribution n'a été décidée au titre des années 2012 à 2016, alors que, tout au contraire, des distributions de dividendes ont été décidées au titre des exercices antérieurs et des exercices postérieurs.

11. Les requérants, pour leur part, soutiennent que la société était surcapitalisée, eu égard à la nature de son activité, que le montant des capitaux propres était très supérieur à ses besoins, que le maintien de capitaux propres trop élevés était de nature à accroître le risque encouru à l'égard des tiers. Ils font en outre valoir qu'ils envisageaient, à moyen ou long terme, alors que M. C était âgé de 56 ans, de transmettre la société à leur fils A, dont le degré d'implication a été croissant au cours du temps, celui-ci réalisant depuis 2014 des prestations de services pour l'entreprise, dont il est ensuite devenu salarié en 2020 puis co-gérant en 2023. L'excès de capitaux propres était ainsi, selon eux, de nature à rendre plus difficile la transmission future de la société en raison de l'augmentation qui en aurait résulté des coûts de transmission et des besoins de financement pour le cessionnaire.

12. S'il est exact, comme le soutient l'administration fiscale, que l'opération litigieuse ne s'est accompagnée d'aucune modification significative de la répartition du capital, ni de l'entrée ou de la sortie d'un nouvel associé, ni de la cession ou de la transmission effective de la société au cours des années postérieures, le service se borne, au contraire, à alléguer l'absence de surcapitalisation et à nier l'existence d'un excès de capitaux propres et de liquidités, sans l'établir, alors que la charge de la preuve lui incombe, comme cela a été rappelé au point 4 du présent jugement, et alors qu'une telle preuve lui était le cas échéant facilement accessible, notamment par l'analyse des bilans de la société. En particulier, si l'administration a procédé à l'analyse de quelques agrégats et ratios dans la réponse aux observations du contribuable, il ressort de ceux-ci que l'opération n'a dégradé ni la trésorerie de la société, ni le ratio d'indépendance financière, l'une et l'autre élevés avant la réduction de capital et qui se sont reconstitués très rapidement à l'issue de celle-ci, atteignant des niveaux du même ordre qu'auparavant. Il résulte également de l'instruction, à défaut d'analyse par l'administration de la structure des dettes, que les liquidités s'élevaient à un niveau supérieur à 100 % des charges annuelles d'exploitation à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel a été réalisée la réduction de capital litigieuse. En outre, si, comme le soutient le service, la société n'a fait l'objet d'aucune cession ni d'aucune transmission à ce jour, cette circonstance n'est pas, à elle seule, de nature à remettre en cause l'intention des époux C, lors de l'opération en litige, de la transmettre effectivement à leur fils. Les requérants justifient à cet égard de l'implication croissante de ce dernier et il n'est pas sérieusement contesté que l'excès de capitaux propres et de liquidités est de nature à rendre une éventuelle acquisition plus difficile par le cessionnaire, quel qu'il soit. Dans ces conditions, l'administration n'était pas fondée à considérer que l'unique opération de rachat de ses propres titres par la SARL Leisure Technologies à M. C et leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital avait un but exclusivement fiscal et, ce

faisant, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

13. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de la requête ni sur le critère de l'application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts à l'encontre des objectifs de leur auteur, et sans qu'il soit besoin de transmettre au Conseil d'État les questions de droit susvisées, que M. et Mme C sont fondés à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de contribution sur les hauts revenus auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2016, ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

14. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : M. et Mme C sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de contribution sur les hauts revenus, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2016, ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 2 : L'Etat versera à M. et Mme C une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de M. et Mme C est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. B C, à Mme D C et à la directrice régionale des finances publiques de Bourgogne-Franche-Comté et du département de la Côte-d'Or.